

АНАЛИЗ ИЗМЕНЕНИЙ, ВНОСИМЫХ В РОССИЙСКУЮ УЧЁТНУЮ ПРАКТИКУ В СВЯЗИ С ВВЕДЕНИЕМ В ДЕЙСТВИЕ ФСБУ 26/2020 «КАПИТАЛЬНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ»

**Бунина Алена Юрьевна
Павлюченко Татьяна Николаевна**

Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

В рамках осуществляемой реформы, основной целью которой является приведение национальной системы бухгалтерского учёта в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчётности, Приказом Министерства финансов № 204н от 17.09.2020 г. утверждён федеральный стандарт бухгалтерского учёта, посвящённый учёту и раскрытию в отчётности информации по капитальным вложениям – ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Федеральный стандарт по учёту капитальных вложений представляет собой сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями, содержит элементы взвешенного использования международных стандартов в регулировании бухгалтерского учёта на национальном уровне. Цель нормативного регулирования бухгалтерского учёта капитальных вложений, согласно ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», заключается в обеспечении доступа всем заинтересованным пользователям к информации, представляющей объективную картину результатов деятельности хозяйствующих субъектов в части вложений в основные средства. Стандарт устанавливает порядок формирования капитальных вложений, определяет, какие затраты включаются в капитальные вложения, как формируется первоначальная стоимость основных средств, получаемых в результате завершённых капитальных вложений, по какой стоимости следует принимать к учёту полученные безвозмездно основные средства, основные средства, оплаченные неденежными средствами, и т. д. Проведён анализ основных изменений, вносимых в учётную практику в связи с введением в действие ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: проанализированы особенности признания капитальных вложений в качестве объектов бухгалтерского учёта; произведена сравнительная характеристика формирования первоначальной стоимости; раскрыты особенности последующей оценки капитальных затрат; рассмотрен порядок отражения указанных операций на счетах бухгалтерского учёта.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: долгосрочные инвестиции, капитальные вложения, первоначальная стоимость, оценка, признание, классификация, ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

ANALYSIS OF THE INTRODUCED AMENDMENTS INTO RUSSIAN ACCOUNTING PRACTICE IN CONNECTION WITH IMPLEMENTATION OF FEDERAL ACCOUNTING STANDARD 26/2020 “CAPITAL INVESTMENTS”

**Bunina Alena Yu.
Pavlyuchenko Tatyana N.**

Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

As part of the ongoing reform, the main goal of which is to bring the national accounting system of Russia in line with the requirements of the market economy and international financial reporting standards, the Order of the Ministry of Finance No. 204n of 17.09.2020 approved the federal accounting standard on accounting and disclosure of information on capital investments (FAS 26/2020 “Capital Investments”). Federal standard on capital investments records is a combination of regulatory requirements of federal executive authorities with professional recommendations, contains elements of a balanced use of international standards in the regulation of accounting at the national level. The purpose of the statutory regulation of capital investments records according to FAS 26/2020 “Capital Investments” is to provide access to all interested users to information that creates an objective picture of the results of the activities of economic entities in terms of investments in fixed assets. The Standard establishes the procedure for the formation of capital investments, determines which costs are included in capital investments, how the initial cost of fixed assets received as a result of completed capital investments is formed, at what cost specialists should take into account the fixed assets received free of charge, as well as fixed assets paid in non-monetary resources, etc. The authors considered main amendments made to accounting practice in

connection with the introduction of FAS 26/2020 “Capital Investments”, i.e. analyzed the features of recognizing capital investments as accounting objects, made a comparative characteristic of the formation of the initial cost, disclosed the features of the subsequent assessment of capital expenditures, considered the procedure for reflecting these operations in accounting records.

KEYWORDS: long-term investments, capital investments, initial cost, assessment, recognition, classification, FAS 26/2020 “Capital investments”.

Изменение структуры общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределяет необходимость реформирования всей системы бухгалтерского учёта. Основной целью проводимой в настоящее время трансформации приёмов и принципов системы бухгалтерского учёта является приведение её в соответствие с требованиями рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчётности.

Реформа, проводимая Министерством финансов, ориентирована на достижение следующих результатов:

- сформировать систему стандартов учёта и отчётности, обеспечивающих полезной информацией пользователей;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учёта в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учёта.

Создание приемлемых условий последовательного, полезного, рационального и успешного выполнения системой бухгалтерского учёта присущих ей функций в конкретной экономической среде осуществляется в соответствии с Приказом Минфина России от 05.06.2019 г. № 83н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учёта на 2019–2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н» [9].

Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учёта предполагает пересмотр существующих, а также разработку новых положений по ключевым вопросам финансово-хозяйственной деятельности (табл. 1).

Таблица 1. Перечень разрабатываемых федеральных стандартов бухгалтерского учёта

	Наименование стандарта	Год вступления в действие	Организация-разработчик
1.1	Запасы	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.2	Нематериальные активы	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.3	Основные средства	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.4	Незавершённые капитальные вложения	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.5	Документы и документооборот в бухгалтерском учёте	2021	Минфин России
1.6	Некоммерческая деятельность	2021	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.7	Бухгалтерская отчётность	2021	Минфин России
1.8	Доходы	2022	НП «ИПБ России»
1.9	Участие в зависимых организациях и совместная деятельность	2022	Минфин России
1.10	Финансовые инструменты	2022	Фонд «НРБУ «БМЦ»
1.11	Долговые затраты	2022	Минфин России
1.12	Расходы	2023	НП «ИПБ России»

Разработка и утверждение федеральных стандартов осуществляется в соответствии со статьей 27 Федерального закона № 402-ФЗ [11]. Закон устанавливает общий порядок, который включает следующие стадии:

- разработчиком формируется проект федерального стандарта, который, после уведомления уполномоченного федерального органа, размещается на официальном сайте организации для ознакомления;

- с момента размещения стандарта на официальном сайте начинается стадия публичного обсуждения проекта стандарта, в течение которой разработчик получает замечания от всех заинтересованных лиц, систематизирует их, производит корректировку положений стандарта;

- после окончания периода, отведённого на официальное обсуждение, в течение десяти рабочих дней организация-разработчик вносит все необходимые корректировки и публикует окончательный вариант федерального стандарта на своём официальном сайте.

Обязательному размещению подлежат также полученные в ходе публичного обсуждения замечания. К началу 2021 г. процедуру публичного обсуждения прошли проекты федеральных стандартов по учёту запасов, основных средств, аренды и капитальных вложений (табл. 2).

Таблица 2. Информация о ходе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учёта

№ п/п	Рабочее наименование проекта	Срок публичного обсуждения проекта	Дата заключения по результатам экспертизы	Приказ Минфина России об утверждении федерального стандарта	
				Дата, номер приказа	Зарегистрирован в Минюсте России
1	Запасы	С 31.05.2016 г. до 29.08.2017 г.	05.02.2018 г.	15.11.2019 г., № 180н	25.03.2020 г., № 57837
2	Основные средства	С 31.05.2016 г. до 16.09.2016 г.	11.09.2018 г.	17.09.2020 г., № 204н	15.10.2020 г., № 60399
6	Учёт аренды	С 29.06.2017 г. до 10.10.2017 г.	20.09.2018 г.	16.10.2018 г., № 208н	25.12.2018 г., № 53162
7	Капитальные вложения	С 24.08.2017 г. до 17.03.2018 г.	11.09.2018 г.	17.09.2020 г., № 204н	15.10.2020 г., № 60399

Являясь основой ресурсного потенциала организации, капитальные вложения представляют собой одну из ключевых категорий бухгалтерского учёта. Капитальные вложения в бухгалтерском учёте – это понятие, неразрывно связанное с долгосрочными инвестициями и основным капиталом. Бухгалтерский учёт капитальных вложений осуществляется по правилам, установленным ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» (Приказ Минфина от 30.03.2001 г. № 26н) [6] и планом счетов бухучёта (приказ Минфина от 31.10.2000 г. № 94н) [5], Положением по бухгалтерскому учёту долгосрочных инвестиций (Приказ Министерства финансов РФ от 30.12.1993 г. № 160) [13].

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» [4], под капитальными вложениями понимаются инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

Определение капитальных вложений в целях бухгалтерского учёта приведено в п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации [8]: «к незавершённым капитальным вложениям относятся не оформленные актами приёмки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительные-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.)».

Вопросы учёта капитальных вложений рассмотрены в работах У.А. Айдемировой [1], Э.С. Дружиловской [2], Н.П. Кондракова [3], А.Ю. Попова [14], Л.В. Сотниковой [15], В.Г. Широбокова [16] и др.

Э.С. Дружиловская капитальными вложениями называет расходы, направленные на приобретение, а также формирование и увеличение объёма долгосрочных активов, не предназначенных к продаже. Исключением являются капитальные вложения, направленные на ценные бумаги и уставной капитал других предприятий [2].

Профессор В.Г. Широбоков отмечает, что капитальные вложения в бухгалтерском учёте – это инвестиции хозяйствующего субъекта в его основной капитал [16].

Н.П. Кондраков под незавершёнными капитальными вложениями понимает затраты организации, понесённые ею в целях приобретения, создания, улучшения, восстановления основных средств и других внеоборотных активов [3].

Л.В. Сотникова приводит более развернутое определение категории капитальных вложений. По её мнению, под незавершёнными капитальными вложениями понимаются затраты организации, понесённые ею в целях приобретения, создания, улучшения, восстановления основных средств и других внеоборотных активов, имеющих материально-вещественную форму, до момента приведения объекта в то место и (или) в то состояние, в которых организация намерена его использовать [15].

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утверждённый Приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н, является первым нормативно-законодательным актом, который регламентирует учёт затрат, производимых организацией в связи с приобретением или строительством объектов основных средств [10]. Согласно данному федеральному стандарту капитальные вложения следует трактовать как затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств (рис. 1).

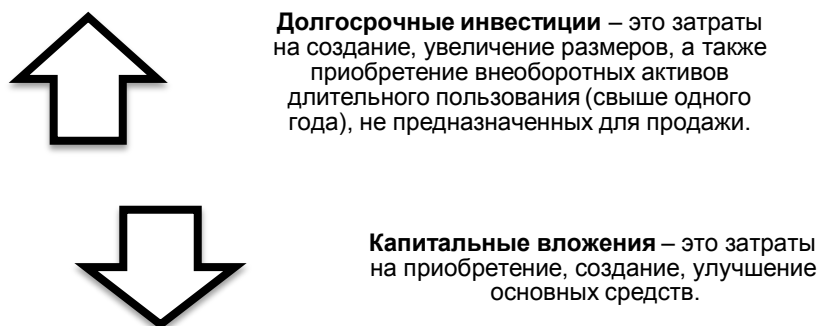


Рис. 1. Категории бухгалтерского учёта

Проанализировав положения стандарта в части понятия категории капитальных вложений, можем сделать следующие выводы.

1. Вводимый стандарт отождествляет понятие капитальных вложений исключительно с категорией основных средств. Действующий в настоящий момент времени порядок учёта предполагает, что капитальные вложения связаны с категорией внеоборотных активов, которые включают не только основные средства, но и нематериальные активы, земельные участки, объекты природопользования.

2. Под капитальными вложениями стандарт понимает исключительно затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств, не предназначенных для продажи, отсекая таким образом все затраты, связанные с созданием, приобретением, а также с изменением параметров других видов внеоборотных активов.

Разработчики ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», изменив состав активов, затраты на приобретение или сооружение которых включаются в категорию капитальных вложений, скорректировали также и сферу применения стандарта. Положения вводимого стандарта распространяются не только на затраты, связанные с категорией основных средств, но и на всё имущество, предназначенное для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств. Действующий в настоящий момент времени порядок учёта предписывает имущество такого плана учитывать в составе запасов организации вплоть до момента использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств.

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» расширяет состав затрат, которые могут быть признаны в качестве капитальных вложений. Действующие нормативно-законодательные акты в составе капитальных затрат разрешают признавать затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств, в результате которых улучшаются первоначально принятые нормативные показатели актива; затраты, связанные с восстановлением объекта основных средств, признаются расходами периода. Принятая редакция ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» определяет в составе капитальных вложений также затраты на улучшение и (или) восстановление объекта основных средств (в частности, замену частей, ремонт, технические осмотры, техническое обслуживание) при соответствии таких затрат условиям признания капитальных вложений. Затраты на текущий ремонт, а также ремонтные работы в связи с поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, если они не изменяют первоначальные характеристики основных средств, подлежат признанию в том отчётном периоде, в котором они были произведены.

Согласно ФСБУ 26/2020 к капитальным вложениям могут быть отнесены:

- 1) приобретение имущества, предназначенного для использования непосредственно в качестве объектов основных средств или их частей либо для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и (или) восстановления объектов основных средств;
- 2) строительство, сооружение, изготовление объектов основных средств;
- 3) коренное улучшение земель;
- 4) подготовка проектной, рабочей и организационно-технологической документации;
- 5) организация строительной площадки;
- 6) осуществление авторского надзора;
- 7) улучшение и (или) восстановление объекта основных средств;
- 8) доставка и приведение объекта в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях;
- 9) проведение пусконаладочных работ, испытаний.

Сравнительный анализ действующего Положения по бухгалтерскому учёту долгосрочных инвестиций и вновь вводимого ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» позволил выявить, насколько значимыми являются вносимые изменения. ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» большое внимание уделяет вопросам, связанным с приобретением, строительством и сооружением объектов основных средств. В стандарте данным вопросам посвящено сразу несколько пунктов. Например, в п. 5 пп. *а* и *б* указывается, что под действие стандарта попадает только имущество, приобретаемое или сооружаемое организацией с одной единственной целью – использование в качестве основного

средства; в пп. *з* и *д* – необходимость относить в состав расходов капитального характера затраты, сопровождающие процесс строительства объекта – разработка документации, получение разрешений, подготовка строительной площадки. Особое внимание уделено вопросам, связанным с улучшением состояния тех объектов основных средств, которые находятся в эксплуатации, например, в п. 5 пп. *ж* предписывается вести учёт всех расходов, возникающих при достройке, дооборудовании, модернизации или реконструкции объекта, а также расходы по замене изношенных деталей, расходы на проведение технического осмотра или техобслуживания; содержит требование обязательного включения в состав затрат оценочного обязательства (затраты на демонтаж объекта основных средств, а также на восстановление природного ландшафта на месте возведения объекта основных средств).

В соответствии с требованиями ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» в составе капитальных затрат могут быть признаны только расходы, относимые на собственные основные средства, предназначенные для использования в процессе производственной деятельности. Затраты, связанные с выполнением организацией работ, оказанием услуг по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, не могут быть включены в состав капитальных вложений.

Единицей капитальных вложений признаётся объект основных средств. В бухгалтерском учёте капитальные затраты могут быть признаны при одновременном соблюдении следующих условий:

а) понесённые затраты в будущем обеспечат получение экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

б) определена сумма понесённых затрат или приравненная к ней величина.

С учётом представленных выше критериев мы приходим к выводу, что капитальные вложения в бухгалтерском учёте признаются вне зависимости от того, осуществлены ли они при первоначальном приобретении, создании объектов основных средств или при последующем улучшении и (или) восстановлении (рис. 2).



Рис. 2. Признание капитальных вложений в бухгалтерском учёте

Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учёте в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных

средств. Затратами, связанными с осуществлением капитальных затрат, считаются выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) её обязательств, связанных с осуществлением капитальных вложений. Предварительная оплата поставщику (продавцу, подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления имущества, имущественных прав, выполнения работ, оказания услуг не может быть отнесена к капитальным затратам. В п. 11 ФСБУ 26/2020 указано, что первоначальная стоимость основных средств формируется с учётом всех скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, предоставляемых организации.

Все совершаемые организацией финансово-хозяйственные операции должны быть отражены на счетах бухгалтерского учёта. Федеральный стандарт 26/2020 «Капитальные вложения» содержит нормы и принципы, аналогичные существующим нормативно-законодательным актам, следовательно, алгоритм отражения на счетах бухгалтерского учёта остаётся прежним. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» для отражения капитальных затрат предусмотрен счёт 08 «Вложения во внеоборотные активы» [5]. Состав затрат, включаемых в капитальные вложения, определён п. 10 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

Приведём корреспонденцию счетов по учёту капитальных затрат.

1. Средства, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при осуществлении капитальных вложений:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

2. Стоимость активов организации, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 10 «Материалы»;

кредит 07 «Оборудование к установке».

3. Амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 02 «Амортизация основных средств»;

кредит 05 «Амортизация нематериальных активов».

4. Затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»;

кредит 23 «Вспомогательные производства»;

кредит 10 «Материалы»;

кредит 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда»;

кредит 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

5. Заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.):

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда».

6. Связанные с осуществлением капитальных вложений проценты, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам»;

кредит 67 «Расчёты по долгосрочным кредитам и займам».

7. Величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также в связи с использованием труда работников организации:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 96 «Резервы предстоящих расходов».

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» содержит требование включать в первоначальную стоимость приобретаемого объекта сумму денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки или рассрочки, в ситуациях, когда компания получает право на отсроченный платёж. Разница между подлежащей к уплате суммой и номинальной величиной денежных средств учитывается в соответствии с требованиями ПБУ 15/2008 «Учёт расходов по займам и кредитам» [7]: в стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

На счетах бухгалтерского учёта будут сделаны следующие записи.

1. Отражена задолженность за приобретаемый объект капитальных вложений по договорной стоимости:

дебет 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»;

кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

2. Объект капитальных вложений принимается к учёту:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами».

3. Принимается к учёту НДС на основании расчётных документов поставщика:

дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям»;

кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

4. Отражена капитализация затрат в течение периода осуществления капитальных затрат:

дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

кредит 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами».

5. По завершении процесса капитальных вложений проценты подлежат учёту в составе прочих расходов:

дебет 91-2 «Прочие доходы и расходы»;

кредит 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами».

В пункте 13 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» отмечено, что оплата за приобретаемые объекты основных средств может быть произведена как денежными средствами, так и в форме неденежных выплат. В случае, когда оплата осуществляется неденежными средствами, величина затрат на приобретение актива формируется исходя из его справедливой стоимости, определяемой по требованиям МСФО. Вопросы определения справедливой стоимости в системе МСФО регулируются МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» определяет «справедливую стоимость» как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки [12]. Расчёт справедливой стоимости можно осуществить тремя методами (рис. 3).

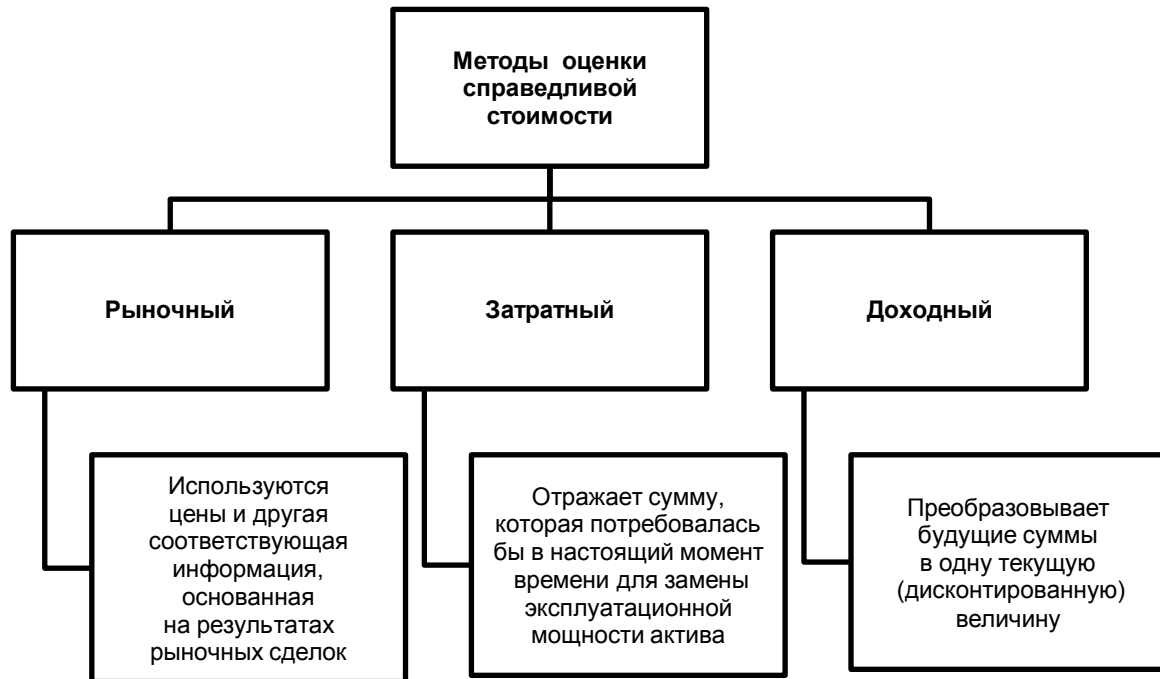


Рис. 3. Методы оценки справедливой стоимости

ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» устанавливает два условия, соблюдение которых необходимо в ситуации, когда определить справедливую стоимость не представляется возможным.

1. При невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считается справедливая стоимость приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг.

2. При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемых, так и приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг фактическими затратами считаются балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты, отнесённые на выполнение работ, оказание услуг.

Начиная с отчётности, составляемой за 2022 г., вводится обязательная проверка капитальных вложений на обесценение и учёт изменения их стоимости вследствие обесценения. ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» обязывает организацию проводить ежегодную оценку внешних и внутренних факторов, которые могут привести к обесценению актива. Оценка и учёт результатов проверки на обесценение следует осуществлять в соответствии с правилами, установленными в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», и приказом Минфина России № 217н, введённым в действие на территории Российской Федерации 28 декабря 2015 г.

МСФО (IAS) 36 трактует обесценение актива как снижение стоимости актива, превышающее плановое (нормальное) снижение его стоимости в связи с его использованием (нормальным физическим и (или) моральным износом). Тестирование на предмет обесценения проводится по алгоритму, включающему следующие этапы [12]:

- определить активы, которые нужно тестировать на обесценение;
- рассчитать возмещаемую стоимость актива;
- определить убыток по обесценению;
- признать убыток от обесценения;
- раскрыть информацию в отчётности.

Информация, формируемая в системе бухгалтерского учёта, в течение отчётного периода находит своё отражение в виде обобщённых показателей в формах бухгалтерской отчётности [2]. Согласно ФСБУ 26/2020 в формах бухгалтерской отчётности должны быть представлены следующие сведения:

- балансовая стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчётного периода;
- результат от выбытия капитальных вложений за отчётный период;
- результат обесценения капитальных вложений и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчётного периода;
- авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные организацией в связи с осуществлением капитальных вложений;
- признанная доходом в составе прибыли (убытка) сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов капитальных вложений, предоставленная организации другими лицами.

Анализ положений ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» позволяет сделать вывод о целесообразности и необходимости применения данного стандарта в учётно-аналитической работе. Предложенные в документе принципы способствуют повышению качества раскрываемой в учёте и отчётности информации [2, 3, 14]. Стандарт даёт однозначное понимание самой категории «капитальные затраты», определяет перечень затрат, которые могут быть отнесены на формирование стоимости объекта капитальных вложений.

В перечень вопросов, регламентируемых ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», включены также особенности формирования первоначальной стоимости в зависимости от источников поступления основных средств в организацию, прописаны условия оценки активов по справедливой стоимости, а также необходимость ежегодной проверки активов на предмет возможного обесценения, уточнены требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчётности.

В то же время подчеркнём, что с учётом различных факторов экономики и запросов заинтересованных сторон многие вопросы остаются нерешёнными, что обосновывает необходимость продолжения работы по совершенствованию национальных стандартов по бухгалтерскому учёту.

Библиографический список

1. Айдемирова У.А. Организация учёта капитальных вложений / У.А. Айдемирова // Экономика и социум. – 2020. – № 5–1 (72). – С. 258–261.
2. Дружиловская Э.С. Оценка незавершенных капитальных вложений в проекте нового федерального бухгалтерского стандарта / Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 21 (429). – С. 2–11.
3. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт (финансовый и управленческий) : учебник / Н.П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 584 с.
4. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений : Федеральный закон от 25.02.1999 г. № 39-ФЗ (последняя редакция) : [принят Государственной Думой 15 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.] [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_22142/ (дата обращения: 17.01.2021).
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению : Приказ Министерства финансов России от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 17.01.2021).

6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01) : Приказ Министерства финансов России от 30.03.2001 г. № 26 н (ред. от 16.05.2016 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ (дата обращения: 17.03.2021).

7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Учёт расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) : Приказ Министерства финансов России от 06.10.2008 г. № 107н (ред. от 06.04.2015 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/ (дата обращения: 17.01.2021).

8. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации : Приказ Министерства финансов России от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 11.04.2018 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 17.03.2021).

9. Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учёта на 2019–2021 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н : Приказ Министерства финансов России от 05.06.2019 г. № 83н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_327707/ (дата обращения: 17.01.2021).

10. Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учёта ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : Приказ Министерства финансов России от 17.09.2020 г. № 204н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 17.01.2021).

11. О бухгалтерском учёте : Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) : [принят Государственной Думой 22 ноября 2019 года : одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 г.] [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 17.03.2021).

12. О введении Международных стандартов финансовой отчётности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчётности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых положений приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации : Приказ Министерства финансов России от 28.12.2015 г. № 217н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (дата обращения: 17.01.2021).

13. Положение по бухгалтерскому учёту долгосрочных инвестиций : Приказ Министерства финансов РФ от 30.12.1993 г. № 160 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3053/ (дата обращения: 17.01.2021).

14. Попов А.Ю. Реформирование бухгалтерского учёта осуществления капитальных вложений / А.Ю. Попов // Сибирская финансовая школа. – 2018. – № 5 (130). – С. 83–86.

15. Сотникова Л.В. Стандартизация бухгалтерского учёта незавершенных капитальных вложений / Л.В. Сотникова // Бухучёт в строительных организациях. – 2017. – № 10. – С. 8–15.

16. Ширококов В.Г. Формирование системы внутреннего контроля бизнес-процессов аграрной организации / В.Г. Ширококов // Современные технологии в науке и образовании – СТНО-2019 : сб. трудов II международного научно-технического форума : в 10 т. ; под общ. ред. О.В. Миловзорова (Россия, г. Рязань, 27 февраля – 01 марта 2019 г.). – Рязань : Изд-во BookJet, 2019. – С. 70–74.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ Принадлежность к организации

Алена Юрьевна Бунина – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: apom84@mail.ru.

Татьяна Николаевна Павлюченко – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: Pavlyuchenko_tn@mail.ru.

Дата поступления в редакцию 04.04.2021

Дата принятия к печати 28.05.2021

AUTHOR CREDENTIALS Affiliations

Alena Yu. Bunina, Candidate of Economic Sciences, Docent, Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: apom84@mail.ru.

Tatyana N. Pavlyuchenko, Candidate of Economic Sciences, Docent, Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: Pavlyuchenko_tn@mail.ru.

Received April 04, 2021

Accepted after revision May 28, 2021